



!29028.22

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

Ernestino Luigi Bruschetta	Presidente
Enrico Manzon	Consigliere
Giacomo Maria Nonno	Consigliere
Giancarlo Triscari	Consigliere
Pierpaolo Gori	Consigliere - Rel.

Operazioni soggettivamente inesistenti - Frodi carosello - Ricostruzione induttiva del reddito

485
2022

Ud. 9/2/2022 CC
Cron. 29028
R.G.N.
27698/2018

ORDINANZA

sul ricorso 27698/2018 proposto da:

(omissis) S.R.L. IN LIQUIDAZIONE, in persona del legale rappresentante p.t., elettivamente domiciliati in (omissis)

(omissis) presso lo studio dell'avv. (omissis) e dell'avv. (omissis)

(omissis) |, che la rappresentano e difendono

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore p.t., elettivamente domiciliato in Roma Via Dei Portoghesi 12 presso l'Avvocatura Generale Dello Stato che la rappresenta e difende

41

-controricorrente -

Avverso la sentenza n. 1176/4/2018 della COMM.TRIB.REG., LAZIO, depositata il 23/2/2018, non notificata;

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 9/2/2022 dal consigliere Gori Pierpaolo.

Lette le conclusioni del sostituto P.G., nel senso dell'accoglimento del ricorso.

Rilevato che:

1. Con sentenza n. 1176/4/2018 depositata in data 23 febbraio 2018 la Commissione tributaria regionale del Lazio accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, avverso la sentenza n. 394/41/07 della Commissione tributaria provinciale di Roma la quale, a sua volta, aveva accolto il ricorso proposto da (omissis) S.r.l., contro due avvisi di accertamento per II.DD., IVA, sanzioni e interessi 2003 e 2004 e l'atto di contestazioni sanzioni 2003 per operazioni soggettivamente inesistenti poste in essere nel quadro di frodi carosello.
2. In particolare, per una pluralità di operazioni di compravendita autovetture l'Agenzia rettificava le dichiarazioni degli anni di imposta 2003 e 2004, con recupero di maggiori imposte IREPEG, IRAP e IVA 2003 e recupero di maggiore imposizione IRES, IRAP e IVA 2004; veniva inoltre contestata l'irregolare tenuta della contabilità nei due anni di imposta e negata la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti ai fini delle dirette, la deducibilità dei costi in quanto derivanti da operazioni inesistenti e veniva induttivamente accertato ex art.39 comma 2 del d.P.R. n.600 del 1973 un reddito di impresa stimato in misura pari al 10% del totale fatturato a titolo di provento da reato, ai sensi dell'art.14 comma 4 della l. n.537 del 1993.



3. La CTP accoglieva il ricorso sul presupposto che non fosse stata dimostrata l'inesistenza soggettiva delle operazioni contestate, decisione inizialmente confermata dalla CTR con sentenza cassata con rinvio da questa Corte per effetto della sentenza n.25893/15. Il giudice del rinvio rivalutava il quadro indiziario e, a differenza del giudice di prime cure, confermava integralmente le riprese.

4. Avverso la sentenza ha proposto ricorso per cassazione la società, ora in liquidazione, deducendo sei motivi che illustra con memoria. Resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Considerato che:

5. Preliminarmente, il fatto su cui la società insiste in memoria, che nelle more il giudice penale abbia, pur in presenza di prescrizione dei reati, comunque escluso la responsabilità di (omissis) dal reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ex art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 a lui imputato per gli anni in contestazione sulla base dei medesimi fatti alla base delle riprese per cui è causa, è un elemento indiziario di cui tener conto, ma che non spiega di per sé effetti di giudicato nell'autonomo giudizio tributario, fermo restando che la produzione di una sentenza penale irrevocabile prodotta dalla parte non è soggetta a preclusioni processuali (Cass., n. 27161 del 2018). Si tratta di un elemento istruttorio da valutare criticamente, caso per caso.

6. Con il primo motivo di ricorso - ex art.360 primo comma n.4 cod. proc. civ. - viene dedotta la nullità della sentenza per violazione degli artt.132 comma 2 n.4 cod. proc. civ., 118 disp. att. cod. proc. civ. e 36 comma 2 n.4 del d.lgs. n.546 del 1992 per motivazione apparente, in conseguenza della testuale riproduzione delle controdeduzioni presentate dall'Agenzia in grado di appello nel giudizio di rinvio, senza esplicitazione delle ragioni della condivisione delle allegazioni difensi-

43

ve, né adeguata considerazione di quelle contrapposte adottate dalla contribuente

7. Il motivo è infondato. *«Nel processo civile ed in quello tributario, la sentenza la cui motivazione si limiti a riprodurre il contenuto di un atto di parte (o di altri atti processuali o provvedimenti giudiziari), senza niente aggiungervi, non è nulla qualora le ragioni della decisione siano, in ogni caso, attribuibili all'organo giudicante e risultino in modo chiaro, univoco ed esaustivo, atteso che, in base alle disposizioni costituzionali e processuali, tale tecnica di redazione non può ritenersi, di per sé, sintomatica di un difetto d'imparzialità del giudice, al quale non è imposta l'originalità né dei contenuti né delle modalità espositive, tanto più che la validità degli atti processuali si pone su un piano diverso rispetto alla valutazione professionale o disciplinare del magistrato.»* (Cass. Sez. U, Sentenza n. 642 del 16/01/2015, Rv. 634091 - 01)

8. Nel caso di specie non vi è prova che la argomentazione non sia stata emessa all'esito di un vaglio critico e che non possa essere ritenuta validamente "motivata", in quanto la riproduzione delle ragioni espresse negli atti di parte esprime anche le ragioni per le quali la CTR ha ritenuto di condividere la posizione difensiva della parte erariale, senza che sia per questo esclusa la disamina delle contrapposte posizioni assunte dalle parti in giudizio.

9. Con il secondo motivo di ricorso - ai sensi dell'art.360 primo comma n.4 cod. proc. civ. - viene prospettata la nullità della sentenza ex art.384 cod. proc. civ., per non aver la CTR dato corretta attuazione alle indicazioni fornite dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 25893/15 all'esito del giudizio rescindente e, in particolare, per non aver compiuto un nuovo esame dei fatti di causa verificando l'assolvimento da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'onere di prova-

re la frode del cedente e la mera connivenza del cessionario e, a cura del contribuente, l'assolvimento dell'onere contrapposto.

10. Il motivo è infondato. Va reiterato che, ove l'Amministrazione finanziaria, contesti *«che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi.»* (Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 9851 del 20/04/2018; conforme Sez. 5 - , Ordinanza n. 27555 del 30/10/2018).

Inoltre, la dimostrazione dell'inesistenza delle operazioni può essere data dall'Amministrazione o attraverso la prova logica (o indiretta) oppure storica (diretta) e anche con indizi integranti presunzione semplice, la fittizietà dell'operazione (Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 28246 del 11/12/2020 Rv. 660035 - 01).

11. Come afferma la stessa contribuente, da ultimo in memoria, il giudice d'appello ha confermato le riprese fondando il proprio convincimento su una prova presuntiva, riportando alle pagg. 5-6 della sentenza impugnata i fatti rilevanti, quanto ai fornitori e alle condotte

poste in essere dalla contribuente, e ritenendo che questi presentassero i requisiti di precisione gravità e concordanza circa l'inesistenza soggettiva delle operazioni contestate, com'era facoltà del giudice d'appello fare.

Inoltre, l'accertamento in fatto del giudice d'appello investe non solo la fittizietà dei fornitori, ma, a differenza di quanto ritiene la ricorrente, si estende anche all'elemento soggettivo in capo alla società. Tale determinazione da parte della CTR emerge chiaramente dal testo della motivazione, ove si afferma che il compendio probatorio, unitariamente e complessivamente considerato dimostra il coinvolgimento della società nel meccanismo frodatario della frode carosello contestata.

12. Con il terzo motivo di ricorso - ex art.360 primo comma n.3 cod. proc. civ. - viene prospettata la violazione degli artt.19, 54 del d.P.R. n.633 del 1972, 2697, 2727 e 2729 cod. civ., per aver la CTR, nell'assumere la propria decisione, avallato l'operato dell'Amministrazione, nonostante nella specie non ricorressero i presupposti per poter considerare, neanche in via presuntiva, le contestate operazioni come soggettivamente inesistenti.

Con il quarto motivo la società ricorrente - ai fini dell'art.360 primo comma n.5 cod. proc. civ. - denuncia l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio oggetto di contestazione tra le parti, circa i fatti storici ritenuti decisivi comprovanti, da un canto, l'insussistenza degli elementi che caratterizzano una frode carosello e, dall'altro, la piena buona fede della contribuente.

13. I motivi sono inammissibili in quanto entrambi, anche il terzo sotto lo schermo della violazione di legge, chiedono una rivalutazione della prova, preclusa in sede di legittimità. In tema di ricorso per cassazione, esula dal vizio di legittimità ex art. 360, n. 5 cod. proc. civ. qualsiasi contestazione volta a criticare il "convincimento" che il giu-

dice di merito si è formato, ex art. 116, c. 1 e 2 cod. proc. civ., in esito all'esame del materiale probatorio ed al conseguente giudizio di prevalenza degli elementi di fatto, operato mediante la valutazione della maggiore o minore attendibilità delle fonti di prova, essendo esclusa, in ogni caso, una nuova rivalutazione dei fatti da parte della Corte di legittimità (Cass. Sez. 3 - , Sentenza n. 15276 del 01/06/2021, Rv. 661628 - 01). I mezzi di impugnazione sono chiaramente diretti ad ottenere una rivalutazione del quadro probatorio al giudice di legittimità, senza che le statuizioni del giudice penale rese nei confronti del legale rappresentante della società possano spiegare effetti di giudicato sul presente giudizio, fatti di cui peraltro la società non prova la tempestiva introduzione in grado d'appello ai fini di un'omessa valutazione del fatto.

14. Con il quinto motivo la ricorrente - ai sensi dell'art.360 primo comma n.4 cod. proc. civ. - deduce la nullità della sentenza ex art. 112 cod. proc. civ., per omessa pronuncia sull'eccezione del giudicato interno formatosi con riferimento all'autonomo rilievo avente ad oggetto la determinazione induttiva del reddito.

15. Il motivo è inammissibile in diritto. La società lamenta il fatto che la CTR in sede di giudizio rescissorio non si sia pronunciata sulla propria eccezione secondo cui la Corte di Cassazione con la sentenza n. 25893/15 a sua volta si sarebbe pronunciata solo su due dei tre motivi di ricorso proposti dall'Agenzia nel giudizio di legittimità. Orbene, la contribuente in linea generale non aveva interesse a far valere in sede di rinvio una mancata pronuncia su una doglianza proposta dalla controparte con proprio motivo di ricorso per cassazione.

16. Con il sesto motivo si prospetta - ai sensi dell'art.360 primo comma n.4 cod. proc. civ. - la nullità della sentenza ex art.112 cod. proc. civ., per omessa pronuncia sull'eccezione di illegittima determinazione delle sanzioni per l'anno di imposta 2004, stante la mancata



irrogazione di una sanzione unica per violazioni della stessa indole commesse in periodi di imposta diversi.

17. Il motivo è fondato, avendo il giudice d'appello omissivo di pronunciarsi sul motivo di appello, trascritto alle pagg.56-57 del ricorso per Cassazione. E' necessaria una valutazione da parte del giudice del rinvio dei presupposti in fatto per l'applicazione o meno della sanzione unica ex art. 12 comma 5 del d.lgs. n.472 del 1997, e la questione non può ritenersi oggetto di pronuncia implicita (Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 7662 del 02/04/2020), non fornendo la sentenza di appello una spiegazione logica ed adeguata della decisione adottata in punto di sanzioni, parte delle riprese per cui è causa.

18. L'accoglimento del sesto motivo, rigettati i restanti, comporta la cassazione della decisione con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione al profilo e per la liquidazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte, riconvocatasi nella medesima composizione in data 10/3/2022:

accoglie il sesto motivo ricorso, rigettati i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR del Lazio, in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione al profilo e per la liquidazione delle spese di lite.

nella camera di consiglio convocata del

Così deciso in Roma il ~~9 febbraio~~ 10 marzo 2022

Il Presidente

Ernestino Luigi Bruschetta

Ernestino Bruschetta

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL ~~10~~ **06** OTT. 2022

IL CANCELLIERE ESPERTO
Dott.ssa *Natalia Purpo*

Natalia Purpo

Ernestino Bruschetta